

11717.22



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
V SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA Presidente

ENRICO MANZON Consigliere

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI Consigliere

MARIA GIULIA PUTATURO Consigliere

PIERPAOLO GORI Consigliere -
Rel.

Accertamento
analitico indut-
tivo ex art.39
comma 1 lett. d)
d.P.R. n.600/73-
campione mer-
ceologico per ri-
carico - conti-
nuità tra annua-
lità - onere prova

Ud.
11/11/2021
PU

Cron. R.G.N.
27234/2014

Ronuzzi

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 27234/2014 R.G. proposto da
(omissis)

sona del legale rappresentante pro tempore,

(omissis) , tutti rappresentati e difesi dall'Avv. (omissis) , con

domicilio eletto in (omissis) presso lo Studio

(omissis)

- ricorrente -

contro

*750
2021*

42

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione ex art.370 primo comma cod. proc. civ.;

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, n.4003/21/2014 depositata il 13 giugno 2014 e che non risulta notificata.

Udita la relazione della causa svolta in data 11/11/2021 dal Consigliere PIERPAOLO GORI.

Udite le conclusioni del formulate dal Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Giuseppe Locatelli, nel senso del rigetto del ricorso.

Udita per la contribuente, l'Avv. (omissis) per delega scritta dell'Avv. (omissis).

Fatti di causa

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio venivano riuniti e accolti gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Roma nn.382/47/2012, 290/47/2013 e 313/47/2013 le quali, a loro volta, avevano accolto il ricorso della società (omissis) (omissis) e dei soci (omissis) e (omissis) avverso altrettanti avvisi di accertamento con cui era stato accertato maggior reddito non dichiarato in capo alla società ai fini IVA e IRAP per gli anni di imposta 2006 e 2007 e, conseguentemente, di partecipazione in capo ai due soci *pro quota*, rispettivamente del 51 e 49%.

2. La CTR riuniva gli appelli per garantire l'integrità del litisconsorzio necessario e, nel merito, non condivideva le decisioni del giudice di primo grado, confermando l'impianto e la misura delle riprese condotte secondo l'accertamento analitico induttivo ex art.39 comma 1 lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973.

3. Avverso la decisione i contribuenti propongono ricorso affidato a tre motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione ex art.370 primo comma cod. proc. civ..

4. La causa è stata rimessa alla pubblica udienza in considerazione della questione, nell'ambito dell'accertamento analitico induttivo, delle idonee presunzioni per la verifica dei ricarichi con riferimento ai campioni merceologici acquisiti per periodi di imposta diversi da quello oggetto di ripresa. La contribuente deposita memoria e istanza di discussione orale.

Ragioni della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ., l'Agenzia deduce la violazione o falsa applicazione degli artt.39 primo comma lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973, 2697, 2727 e 2729 cod. civ., per carenza dei presupposti dell'accertamento presuntivo condotto, in presenza di contabilità regolare, attraverso un metodo di raffronto tra prezzi di vendita e di acquisto di prodotti privo di attendibilità, in assenza di elementi su cui fondare presunzioni gravi precise e concordanti.

6. Con il secondo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ., l'Agenzia lamenta la violazione o falsa applicazione degli artt.39 primo comma lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973 e 109 TUIR, per l'illegittimità dei coefficienti di ricarico applicati dall'Agenzia e avallati dalla CTR, la quale ha affermato una supposta mancanza di prova contraria del contribuente senza verificare la pregiudiziale sussistenza

43

della prova diretta dell'Agenzia, sia con riferimento alla rappresentatività del campione merceologico prescelto, sia quanto al riferimento delle fatture di acquisto e vendita prescelte a un diverso anno di imposta, il 2010, rispetto agli anni di imposta 2006 e 2007 oggetto di ripresa.

7. Con il terzo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ., l'Agenzia censura la violazione e falsa applicazione dell'art.112 cod. proc. civ., per aver la CTR omesso di pronunciarsi sull'eccezione della società di nullità degli atti impositivi, per grave vizio di motivazione in capo agli accertamenti impugnati, in quanto privi di qualsiasi riferimento normativo a supporto della rettifica, senza menzione neppure della pertinente previsione del d.P.R. n.600 del 1973.

8. Il terzo motivo, in cui si prospetta la nullità della sentenza impugnata, dev'essere esaminato prioritariamente su di un piano logico, ed è inammissibile. La ricorrente non riproduce, com'era suo onere fare, l'avviso di accertamento onde consentire la verifica della circostanza che esso non conterrebbe le ragioni giuridiche sulle quali è basato l'atto impositivo.

Inoltre, la Corte rammenta che *«Non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione»* (cfr., da ultimo, Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 24953 del 06/11/2020, Rv. 659772 - 01; conforme, Cass. Sez. 3, Sentenza n. 14486 del 29/07/2004, Rv. 575700 - 01). Orbene, dal momento che la CTR ha

nel merito esaminato la fondatezza delle riprese, implicitamente ha certamente rigettato l'eccezione preliminare di nullità degli atti impositivi, e i contribuenti non hanno proposto a riguardo alcuna censura di vizio motivazionale evidenziando l'omesso esame di fatto decisivo e contrario.

9. Il primo motivo, relativo ai presupposti dell'accertamento presuntivo condotto in presenza di contabilità regolare, è infondato. La consolidata giurisprudenza di legittimità afferma che l'accertamento analitico-induttivo del reddito di impresa previsto dall'art.39 comma 1 lett. d) secondo periodo del d.P.R. n.600 /1973, che consente l'utilizzazione di prove presuntive qualificate, non richiede che siano previamente accertate irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, essendo ben possibile che la contabilità sia formalmente regolare ma sostanzialmente inattendibile, e ciò sulla base delle prove presuntive indicate dall'Ufficio (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23550 del 05/11/2014). Pertanto, anche in tema d'IVA, l'Amministrazione, nel caso di regolarità formale della contabilità, può disconoscere la detrazione in ragione di presunzioni semplici basate su dati e notizie apprese da terzi o su accertamenti effettuati presso terzi, atteso l'ampio potere conoscitivo della posizione fiscale, riconosciuto dalla legge e limitato solo dal rispetto dei diritti costituzionali, con conseguente inversione dell'onere della prova, essendo il contribuente tenuto a dare prova dell'infondatezza della pretesa erariale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18232 del 16/09/2016).

10. Quanto poi alla determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, la giurisprudenza di legittimità consolidata afferma che questa deve avvenire adottando un criterio che sia: a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del

campione di beni; tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30276 del 15/12/2017, Rv. 646984 - 01; conforme, Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 736 del 19/01/2021, Rv. 660296 - 01). La sentenza impugnata si è attenuta sotto il profilo oggetto del motivo, ai principi di diritto che precedono.

11. Il secondo motivo presenta aspetti di inammissibilità e di infondatezza. E' inammissibile nella parte in cui, nella sua tecnica di formulazione, rivolge la censura direttamente al provvedimento impositivo per carenza di rappresentatività del campione di merci prescelto, mentre il ricorso per cassazione ha per oggetto la sentenza impugnata, che, sul punto, si è motivatamente pronunciata.

Per il resto, quanto alla rappresentatività del campione merceologico dell'attività commerciale concretamente svolta dalla contribuente, la Corte osserva innanzitutto che i coefficienti di ricarico sono stati calcolati nella fattispecie utilizzando le fatture di acquisto e di vendita che la società stessa ha prodotto in sede di contraddittorio preventivo ritenendo che fossero le più incidenti e più rappresentative della attività commerciale svolta.

12. Inoltre, la parte del motivo in cui si censura che la pretesa si fonda sull'applicazione agli anni 2006 e 2007 dei ricarichi relativi all'anno 2010 e che il calcolo della percentuale di ricarico, a sua volta, è stato compiuto sulla base di un campione rappresentativo indicato dallo stesso contribuente secondo la media aritmetica, è destituita di fondamento per le ragioni che seguono.

13. Il problema, in diritto, riguarda in che misura è possibile la traslazione dell'accertamento induttivo basato sulle risultanze relative ad un anno di imposta ad altri e antecedenti anni di imposta.

L'orientamento tradizionale della Sezione ritiene che l'effetto traslativo sia possibile: «*In tema di accertamento analitico induttivo ex art. 39,*

96

comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, atteso che, in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale, per cui incombe sul contribuente, anche in virtù del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse.» (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 27330 del 29/12/2016, Rv. 642387 - 01). Vi è dunque una presunzione di continuità, sicché è parte contribuente che deve provare la ragione e misura della diversità tra anno ed anno.

14. Tuttavia, a questo orientamento, maggioritario, si contrappone in Sezione un diverso orientamento, che fa riferimento alla autonomia degli anni di imposta: «A parte la contestuale denuncia dell'error iuris e del vizio di motivazione, che tuttavia, in considerazione dello sviluppo argomentativo del motivo, non inficia la comprensibilità del suo contenuto e la distinzione delle critiche, questa Corte ha affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'adozione del criterio induttivo di cui all'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973 -quello cui l'Agenzia ha fatto ricorso- impone all'Ufficio l'utilizzazione di dati e notizie inerenti al medesimo periodo d'imposta al quale l'accertamento si riferisce (Cass., 6579/2008; 24709/2016), sicché non è censurabile l'affermazione del giudice tributario, il quale abbia annullato l'accertamento, escludendo la possibilità di desumere il reddito relativo ad un'annualità d'imposta da quello conseguito in anni precedenti, in quanto incombe all'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire elementi in senso contrario.» (cfr. Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 1500 del 23/01/2020, in parte motiva; la pronuncia ritiene che tale orientamento sia consolidato).

47

15. Orbene, la pronuncia della CTR è conforme al primo e maggioritario orientamento di codesta Sezione (Sez. 5 - , Sentenza n. 27330 del 29/12/2016, Rv. 642387 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 5049 del 02/03/2011, Rv. 617124 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 23550 del 05/11/2014, Rv. 632959 - 01) secondo cui, in linea generale, in tema di accertamento analitico induttivo le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi.

16. A tale orientamento va data continuità, in considerazione anche del fatto che, in base all'esperienza, la tipologia di merci trattate e la misura del ricarico sulle stesse non è una variabile occasionale. Ciò è d'altro canto confermato anche da quanto è concretamente avvenuto nel caso in esame, nel quale la regola di ripartizione dell'onere probatorio non è stata violata, perché l'Amministrazione finanziaria ha provveduto al calcolo della percentuale media di ricarico sulla base delle fatture prodotte dalla stessa contribuente, la quale le ha evidentemente ritenute rappresentative della propria attività commerciale, pur essendo relative a diverso anno di imposta rispetto a quelli oggetto di accertamento.

17. In secondo luogo, come correttamente affermato dal giudice d'appello, rientra tra le facoltà della società indicare le specifiche ragioni per cui i prodotti ritenuti concordemente significativi nell'anno di imposta 2010 non lo sarebbero per gli anni 2006 e 2007, ma la ricorrente non ha mai fornito concrete indicazioni in ordine ad una eventuale diversa composizione dei campioni di prodotti più venduti negli anni pregressi.

18. Va al proposito considerato che il contribuente è il soggetto "più vicino" (cfr., per altre applicazioni del medesimo criterio, Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 14999 del 15/07/2020, Rv. 658359 - 02; Cass. Sez. 5

- , Ordinanza n. 13571 del 19/05/2021, Rv. 661309 - 01; Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 297 del 09/01/2020, Rv. 656455 - 01) al soddisfacimento dell'onere della prova ex art. 2697 cod. civ., perché necessariamente al corrente di eventuali mutamenti della tipologia di merci commerciate nell'attività della propria impresa e, di conseguenza, è giusto e conforme a legge che su di lui gravi l'onere di dimostrare gli eventuali mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse.

19. Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto:

«In tema di accertamento analitico induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza per il calcolo della percentuale media sulla base delle fatture prodotte dalla stessa contribuente, la quale per prima le ritiene così rappresentative della propria attività commerciale, al fine di ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, in quanto, in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale e il contribuente è il soggetto più vicino al soddisfacimento dell'onere della prova ex art. 2697 cod. civ. della dimostrazione di eventuali mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi di imposta l'applicazione di percentuali diverse.»

20. In conclusione, il ricorso va rigettato, senza statuizione sulle spese di lite, in assenza di effettiva difesa da parte dell'Agenzia, meramente costituita.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Si dà atto del fatto che, ai sensi dell'art.13, comma 1-quater del d.P.R. n.115 del 2002, sussistono i presupposti processuali per il versamento,


da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Roma, Così deciso in data 11 novembre 2021

Il Relatore
Pierpaolo Gori



Il Presidente
Ernestino Luigi Bruschetta



DEPOSITATO IN
CANCELLERIA
12 APR. 2022
IL CANCELLIERE
Dott. *Carlo* *Luca* *Dionigi*

